

บทที่ ๑

บทนำ



ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

เมื่อพิจารณาถึงรูปแบบของการจัดเก็บภาษีอากรภายใต้ความสลับซับซ้อนของระบบกฎหมายต่าง ๆ ที่ใช้กันอยู่ในปัจจุบันแล้ว จะพบว่ามีกำหนดการระในการเสียภาษีอยู่ ๓ ประเภทด้วยกันคือ

๑. การจัดเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) ดังที่ใช้กันอยู่ในประเทศยุโรปส่วนใหญ่ กล่าวคือ ผู้มีเงินได้ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศผู้จัดเก็บภาษี ซึ่งคนมีถิ่นที่อยู่นั้นเสมอ ไม่ว่าเงินได้ของผู้นั้นจะเกิดขึ้นจากแหล่งเงินได้ในประเทศใดก็ตาม

๒. การจัดเก็บภาษีตามหลักสัญชาติ (Nationality Rule) ดังที่ใช้กันอยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา กล่าวคือ ผู้มีเงินได้ซึ่งมีสัญชาติอยู่ในประเทศไทย ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศผู้จัดเก็บภาษี ซึ่งคนมีสัญชาติผู้นั้นเสมอ ไม่ว่าเงินได้ของผู้นั้นจะเกิดขึ้นจากแหล่งเงินได้ในประเทศใดก็ตาม

๓. การจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) กล่าวคือ ผู้มีเงินได้ซึ่งเกิดจากแหล่งเงินได้ในประเทศไทย ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศผู้จัดเก็บภาษี ซึ่งมีฐานะเป็นเจ้าของทางเศรษฐกิจของสิ่งที่อยู่ในดินแดนของประเทศนั้น ที่เรียกว่า "แหล่งเงินได้" (Source) เสมอ ไม่ว่าผู้มีเงินได้นั้นจะมีถิ่นที่อยู่หรือสัญชาติอยู่ในประเทศใดก็ตาม

โดยเหตุที่ประเทศต่าง ๆ ต่างก็กำหนดการระในการเสียภาษีต่างกันดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้น จึงทำให้เกิดการจัดเก็บภาษีของสองหรือสามประเทศซ้ำซ้อนกันขึ้น โดยเงินได้จำนวนหนึ่งต้องเสียภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ในประเทศหนึ่ง และยังคงเสีย

ภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่ หรือตามหลักสัญชาติในอีกประเทศหนึ่งด้วย ดังนั้น ในบางประเทศ จึงมีวิธีที่หลีกเลี่ยงมิให้เกิดการเก็บภาษีซ้อนขึ้น โดยการกำหนดสิทธิการจกเก็บภาษี ของคนในลักษณะที่มี หนึ่งส่วนที่ซ้ำซ้อนกันกับประเทศอื่นอีก โดยใช้วิธีการที่สำคัญประการ หนึ่งคือ การจัดทำความตกลงระหว่างประเทศ ซึ่งเป็นที่รู้จักกันในนามของ "ความ ตกลง เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน" (Agreement for the Avoidance of Double Taxation)

อย่างไรก็ตาม ในบางประเทศที่มีการจกเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่หรือตามหลัก สัญชาตินี้ ก็ยังมีวิธีขจัดปัญหาการเก็บภาษีซ้อนทางอื่นอีก โดยไม่ต้องอาศัยการจัดทำ ความตกลงดังกล่าวข้างต้น โดยการให้ถือเสมือนว่า ภาษีที่เสียในต่างประเทศตามหลักแหล่ง เงินได้ เป็นภาษีที่เสียในประเทศตามหลักถิ่นที่อยู่หรือตามหลักสัญชาติ กล่าวคือ ให้นำภาษี ที่เสียในต่างประเทศซึ่งถูก เรียก เก็บจาก เงินได้และทุนตามหลักแหล่ง เงินได้นั้นมา เปรียบ หักออกจากภาษีที่จะต้อง เสียในประเทศ ซึ่งจะต้องถูก เรียก เก็บจาก เงินได้และทุนตาม หลักถิ่นที่อยู่หรือตามหลักสัญชาติที่เป็นภาษีประ เภทเดียวกัน ซึ่งการขจัดปัญหาภาษีซ้อน โดยวิธีนี้ เป็นที่รู้จักกันในนามของ "วิธี เครดิตภาษี" (Tax Credit Method) วิธีการ นี้ก็คือ กำหนดให้ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ แต่มีเงินได้จากแหล่งในประเทศอื่น นำเงินได้ จากแหล่งในประเทศอื่นนั้น มา รวมคำนวณภาษี เช่นเดียวกับเงินได้จากแหล่งในประเทศ ของตน แต่เมื่อคิดภาษีได้เท่าใด ให้นำเอาภาษีที่ต้อง เสียในประเทศอื่นสำหรับ เงินได้ จากแหล่งในประเทศนั้นมาหักออกจากภาษีที่คำนวณได้ในประเทศของตน หักแล้ว เหลือ เท่าใดคง เสียภาษีในประเทศของตน เพียง เท่านั้น

ดังนั้น ในบางประเทศที่ใช้วิธี เครดิตภาษีดังกล่าวนี้ การจัดทำความตกลง เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน จึงไม่มีความจำเป็นแต่อย่างใด แต่ถึงกระนั้น วิธีการ ที่เรียกว่า "วิธี เครดิตภาษี" นี้ก็มีได้ใช้กับภาษีที่เสียในต่างประเทศทุกประเภท และ ขณะเดียวกันก็มีข้อจำกัดของจำนวนอัตราภาษีที่สามารถนำมาหักออกจากภาษีที่ต้อง เสียในประเทศด้วย เพราะโดยทั่วไปแล้ว ประเทศที่เป็นเจ้าของถิ่นที่อยู่หรือประเทศ ที่เป็นเจ้าของสัญชาติก็จำเป็นต้องพยายามปกป้องมิให้สิทธิทางด้านการคลังของตนต้องถูก

มันทอนลงโดยใช่เหตุจากผลของการเก็บภาษีมากเกินควรในประเทศเจ้าของแหล่งเงินได้นั้น ๆ ฉะนั้น ผู้เสียภาษีในบางประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่ หรือตามหลักสัญชาติ ซึ่งใช้วิธีเคร่งครัดภาษีนี้ จึงยังคงต้องการที่จะให้มีการจัดทำความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนอยู่นั่นเอง

แต่อย่างไรก็ดี เหตุผลของความต้องการของผู้เสียภาษีในบางประเทศดังกล่าวข้างต้น เป็นเพียงเหตุผลของด้านเอกชนเป็นส่วนใหญ่เท่านั้น แต่ในบางประเทศ เช่นประเทศที่กำลังพัฒนา ความตกลงในเรื่องนี้มีได้มีวัตถุประสงค์เพียงเพื่อที่จะขจัดปัญหาต่าง ๆ ในการจัดเก็บภาษีซ้อนเท่านั้น ประเทศที่กำลังพัฒนาเกือบทุกประเทศยังต้องการใช้ความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนนี้ เป็นเครื่องมือในการชักจูงต่างประเทศในการนำเข้าซึ่งทุน และเทคโนโลยีต่าง ๆ เพื่อพัฒนาประเทศของตนให้ไปสู่การเป็นประเทศที่พัฒนาแล้วในที่สุดด้วย

ด้วยเหตุนี้ แม้จะมีการกล่าวว่า ความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนนี้จะเป็นรูปแบบเดียวกัน (Uniform) ก็ตาม แต่แท้จริงแล้ว ยังมีความแตกต่างกันในสาระสำคัญ และข้อปลีกย่อยอีกมาก ทั้งนี้ย่อมขึ้นอยู่กับฐานะของประเทศคู่สัญญา เป็นสำคัญว่า ประเทศดังกล่าวนั้น จะเป็นประเทศซึ่งก่อให้เกิดการลงทุนได้มากน้อยเพียงใดด้วย

โดยเหตุที่ในปัจจุบันนี้ ประเทศไทยกำลังเร่งรีบดำเนินการเพื่อพัฒนาประเทศ จากประเทศเกษตรกรรมให้กลายเป็นประเทศกึ่งอุตสาหกรรม และในการนี้รัฐบาลได้กำหนดนโยบายที่มุ่งส่งเสริมและแสวงหาการลงทุนจากต่างประเทศ เพื่อเป็นการระดมทุนที่จะก่อให้เกิดอุตสาหกรรมภายในประเทศให้มากที่สุดเอาไว้ด้วย ซึ่งมูลเหตุจูงใจประการหนึ่ง และอาจถือได้ว่าเป็นประการสำคัญที่จะชักจูงการลงทุนและเทคโนโลยีจากต่างประเทศให้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยก็คือ มาตรการทางกฎหมายสำหรับการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ซึ่งขณะนี้ประเทศไทยได้ทำความตกลงเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวไว้กับประเทศต่าง ๆ แล้ว รวม ๘ ประเทศด้วยกัน

ดังนั้น จึงควรที่จะทำการศึกษารายละเอียดเกี่ยวกับปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นแล้ว หรือที่อาจจะเกิดขึ้นในภายหน้า เกี่ยวกับความตกลงในเรื่องนี้ เพื่อให้ได้มาซึ่งมาตรการทางกฎหมาย สำหรับความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่เหมาะสมที่สุดที่จะไม่ทำให้ประเทศไทยต้องเสียประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรมากเกินไป เพื่อที่จะได้ใช้เป็นแนวทางในการทำความตกลงในเรื่องนี้กับประเทศต่าง ๆ ต่อไป ในภายหน้า และผลจากมาตรการทางกฎหมายดังกล่าวนี้ จะยังผลให้ เป็นมูลเหตุชักจูงใจในการระดมทุนและ เทคโนโลยีจากต่างประเทศให้ เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยให้มากยิ่งขึ้นต่อไปด้วย

ขอบเขตและวิธีดำเนินการศึกษา

วิทยานิพนธ์นี้ มุ่งที่จะศึกษาถึง เนื้อหาสาระและความแตกต่างของความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำไว้กับต่างประเทศทั้ง ๕ ประเทศ อันได้แก่ประเทศสวีเดน ประเทศญี่ปุ่น ประเทศนอร์เวย์ ประเทศเดนมาร์ก สหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมัน สาธารณรัฐฝรั่งเศส สาธารณรัฐสิงคโปร์ ราชอาณาจักรเนเธอร์แลนด์ และสาธารณรัฐเกาหลี โดยการเปรียบเทียบหลักเกณฑ์และข้อยกเว้นต่าง ๆ เพื่อหาข้อแตกต่างของความตกลงดังกล่าว และค้นหาเหตุผลที่ก่อให้เกิดข้อแตกต่างนั้น ๆ ขึ้น เพื่อที่จะได้บรรลุถึงวัตถุประสงค์ดังกล่าวข้างต้นแล้วนั้น

สำหรับวิธีวิจัยนั้น ใช้วิธีค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลแบบการค้นคว้าจากเอกสาร (Documentary Research) ซึ่งศึกษาจากความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำไว้กับต่างประเทศทั้ง ๕ ประเทศนั้น รวมทั้ง Model Double Taxation Convention on Income and on Capital ขององค์การเพื่อการประสานงานและพัฒนาทางเศรษฐกิจ (Organisation for Economic Co-operation and Development หรือ "OECD") ซึ่งต่อไปจะเรียกสั้น ๆ ว่า ร่างความตกลงฉบับ "OECD" หรือร่างฉบับ "OECD" และ Manual for the

Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries ของสภาเศรษฐกิจและสังคมแห่งสหประชาชาติ (Department of International Economic and Social Affairs, United Nation หรือ "UN") ซึ่งต่อไปจะเรียกสั้น ๆ ว่า ร่างความตกลงฉบับ "UN" หรือร่างฉบับ "UN" พร้อมด้วยบทความทั้งภาษาไทยและภาษาต่างประเทศที่เกี่ยวข้อง ตลอดจนคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่เกี่ยวกับความตกลงในเรื่องนี้

ส่วนการศึกษานั้น ใช้วิธีพรรณนาและวิเคราะห์ (Descriptive and Analytical Method) โดยเปรียบเทียบให้เห็นหลักเกณฑ์ และข้อแตกต่างของความตกลงเพื่อการเว้น การเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำไว้กับต่างประเทศทั้ง ๕ ประเทศแล้วนั้น รวมทั้งร่างความตกลงฉบับ "OECD" และฉบับ "UN" ด้วย และวิจารณ์หลักเกณฑ์และข้อแตกต่าง ตลอดจนประเด็นข้อโต้แย้งทั้งปวง พร้อมทั้งหาข้อ เสนอแนะ เพื่อหามาตรการทางกฎหมายที่ดีที่สุดในเรื่องนี้ต่อไป

ความหมายและคำนิยามของคำว่า "ภาษีซ้อน"

คำว่า "การเก็บภาษีซ้อน" ที่ใช้กันทั่ว ๆ ไปนั้น หมายถึงการจัดเก็บภาษีจากฐานภาษีเกี่ยวกับจำนวนสองครั้ง หรือมากกว่าสองครั้ง^๑ ซึ่งแบ่งออกได้เป็น ๒ ชนิดคือ

๑. ภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจ (Economic Double Taxation)
๒. ภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐ (Juridical Double Taxation)

^๑ Henry Campbell Black, Black's Law Dictionary, Revised Fourth Edition By The Publisher's Editorial Staff (ST. PAUL MINN.: West Publishing Co., 1968), p. 579.

๕. ภาษีซ้อนเชิง เศรษฐกิจ (Economic Double Taxation) หมายถึง การที่รัฐ รัฐหนึ่งจัด เก็บภาษีจากบุคคลสองคนหรือมากกว่าโดยอาศัยฐานภาษีเดียวกัน เช่นถ้า เป็นภาษี เงินได้ ฐานภาษีคือรายได้ (income) การเก็บภาษีซ้อนในทาง เศรษฐศาสตร์ (economic double taxation) ก็คือ การที่รัฐจัด เก็บภาษีจากรายได้จำนวนเดียวกันมากกว่าหนึ่งครั้ง กล่าวคือ เก็บในเวลาที่เกิดเงินได้ครั้งหนึ่ง และ เก็บในเวลา เงินได้นั้น เปลี่ยนมือไปสู่อีกบุคคลหนึ่งอีกครั้งหนึ่ง

ภาษีซ้อนเชิง เศรษฐกิจนี้ อาจแยกพิจารณาออกได้เป็น ๒ กรณี^๑ คือ

๑.๑ กรณีภาษีเงินได้

ปัญหานี้จะทำความเข้าใจได้ก็ต่อ เมื่อมีความ เข้าใจความหมายของคำว่า "รายได้" (income) ในทาง เศรษฐศาสตร์ได้อย่างถูกต้อง .คำว่า "รายได้" ในทาง เศรษฐศาสตร์นั้น หมายถึงจำนวนเงินหรือสิ่งของอย่างอื่น ซึ่งผู้รับได้มาในฐานะที่เป็นผลตอบแทนต่อการที่ผู้รับเงินได้นั้นได้มีส่วนร่วมในการทำการผลิต เช่นผลตอบแทนต่อแรงงาน เรียกว่า "ค่าจ้าง" ผลตอบแทนต่อทุน เรียกว่า "ดอกเบี้ย" ผลตอบแทนต่อการใช้สิ่งหาริมทรัพย์ เรียกว่า "ค่าเช่า" และผลตอบแทนต่อการประกอบการ เรียกว่า "กำไร" ทั้งค่าจ้าง ดอกเบี้ย ค่าเช่าและกำไร ต่างก็เป็นรายได้ของผู้รับ จะเห็นว่า "รายได้" คือผลตอบแทนต่อการที่ใครมีส่วนร่วมในกระบวนการผลิต ดังนั้น รายได้จึง เป็นตัวแทน (proxy) ของผลผลิต (คือสินค้าและบริการ) และเบื้องหลังของรายได้ก็คือ สินค้าและบริการ การที่พิจารณาว่า กิจกรรมใดทำให้มีรายได้เกิดขึ้นหรือไม่ก็ดูว่า กิจกรรมนั้นได้อำให้เกิดสินค้าและบริการ เพิ่มขึ้นหรือไม่ หากไม่มีสินค้าและบริการ เกิดขึ้นก็ไม่ถือว่า กิจกรรมนั้นก่อให้เกิดรายได้ เช่นบิดานำรายได้ของครอบครัวให้

^๑ ดร. สมชัย ฤชุพันธ์, "ความรู้ เบื้องต้น เกี่ยวกับสัญญา เพื่อหลีกเลี่ยงการ จัดเก็บภาษีซ้อน" สรรพากรสาส์น ๒๖ (มีนาคม - เมษายน ๒๕๓๒) , หน้า

บุตร การเปลี่ยนมือของรายได้จากบิดามาสู่อุตรนั้น ไม่ถือว่าเป็นกิจกรรมที่ก่อให้เกิด รายได้ ซึ่งหมายความว่าบุตรมิได้ก่อให้เกิดรายได้อื่นในสังคม รายได้นั้นได้เกิดขึ้น แล้วเมื่อตอนบิดาได้รับเงิน เนื่องจากบิดาได้มีส่วนร่วมในการผลิต แต่ตอนที่บุตรได้ รับนั้นไม่ถือว่าบุตรมีรายได้ กิจกรรมการโอนเงินนั้นมีได้ก่อให้เกิดสินค้าและบริการ เพิ่มขึ้น

ปัญหาการเก็บภาษีซ้อนเชิง เศรษฐกิจในส่วนที่เกี่ยวข้องกับเงินได้ที่ได้รับการ วิชาพิจารณา และเป็นที่สนใจอยู่ในขณะนี้คือ การที่รัฐจัดเก็บภาษีกำไรจากบริษัท ในฐานะเป็นนิติบุคคลครั้งหนึ่ง แล้วเก็บภาษีเงินปันผลจากผู้อยู่ถือหุ้นในฐานะเป็นบุคคล ชรรมการอีกครั้งหนึ่ง การเก็บภาษีสองครั้งจากบุคคลสองระดับ เช่นนี้ ถือเป็น การเก็บภาษีซ้อนเชิง เศรษฐกิจ ทั้งนี้ในตอนที่ยังไม่ได้ประกอบการอันถือได้ว่าเป็นกิจกรรม ที่ก่อให้เกิดผลผลิต (productive activity) "กำไร" ถือเป็นรายได้ของบริษัท ซึ่งเป็น นิติบุคคล เพราะมีสินค้าและบริการหนุนหลังรายได้จำนวนน้อย แต่ตอนที่บริษัทโอนเงิน กำไรของบริษัท ซึ่ง เสียภาษีแล้วมาให้ผู้อื่นที่ถือหุ้นอยู่ในรูปของ เงินปันผลนั้น กิจกรรม การโอนนี้ไม่ใช่กิจกรรมที่ก่อให้เกิดผลผลิต เพราะไม่มีผลผลิตที่เพิ่มขึ้นในสังคม ดังนั้น รายได้จึง เกิดขึ้นครั้งเดียวในตอนนั้น และรายได้นั้นได้เสียภาษีกำไรไปแล้ว การที่มา เก็บภาษี เงินได้จากผู้อยู่ถือหุ้นในฐานะที่ได้รับเงินปันผลนั้น จึง เป็นการเก็บภาษี ซ้อน ถือเป็นภาษีจากรายได้จำนวนเดียวกัน ๒ ครั้ง จากบุคคล ๒ คน เนื่องจาก การเก็บภาษีจากกำไรและการเก็บภาษีจากเงินปันผลอีกครั้งหนึ่ง ซึ่งเป็นการเก็บ ภาษีซ้อนเชิง เศรษฐกิจนี้เอง กฎหมายภาษีอากรของประเทศต่าง ๆ จึงได้มี บทบัญญัติให้มีการหลีกเลี่ยงการ เก็บภาษีซ้อนท่านองนี้เสีย วิธีการที่จะหลีกเลี่ยงการ เก็บภาษีซ้อนท่านองนี้อาจทำได้เป็น ๒ วิธีคือ

ก. วิธีลดหย่อน (Deduction Method) วิธีนี้กำหนดให้หักค่า ลดหย่อน สำหรับเงินปันผลได้จำนวนหนึ่ง ก่อนที่จะนำมาคำนวณภาษี การหักค่า ลดหย่อนสำหรับเงินปันผล ก็เป็นการบรรเทาภาระภาษีของผู้รับเงินปันผล ทั้งนี้เพราะ

ถือว่า เงินปันผลซึ่ง เป็นเงินกำไรของผู้ถือหุ้นนี้ได้เสียภาษีมาครั้งหนึ่งแล้ว ประมวลรัษฎากร ของไทยกำหนดให้มูลค่าหย่อนสำหรับ เงินปันผลดังนี้

สำหรับ เงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทจดทะเบียน หักได้ ๑๐,๐๐๐ บาท นวกกับ ๓๐ % ของส่วนที่เหลือ ซึ่งไม่เกิน ๔๐๐,๐๐๐ บาท

สำหรับ เงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทธรรมดา หักได้ ๕,๐๐๐ บาท นวกกับ ๑๕ % ของส่วนที่เหลือ ซึ่งไม่เกิน ๒๐๐,๐๐๐ บาท

วิธีการลดหย่อนนี้มีจุดอ่อนในแง่ที่ว่า มิได้คำนึงถึงว่า เงินได้จำนวนนี้ได้เสีย ภาษีไปจำนวนเท่าใด เมื่อตอนเป็นกำไรของบริษัท ทำให้จัดภาษีซ้อนเชิง เศรษฐกิจ ได้ไม่เต็มที่ และไม่ เป็นธรรม

ข. วิธี *imputation* วิธีนี้กำหนดให้การคำนวณภาษี เงินปันผล โดยถือเสมือนว่า เงินปันผลยังมีได้เสียภาษีกำไร เมื่อคำนวณภาษีได้เท่าไรแล้วจึงนำ ภาษีกำไรซึ่งได้เสียไปแล้วมาหักออกจากยอดภาษี เงินปันผล ตัวอย่าง เช่น บริษัท ก. ได้กำไร ๑๐๐,๐๐๐ บาท เสียภาษีกำไรไป ๓๕ % เป็นเงิน ๓๕,๐๐๐ บาท คงเหลือ เงินกำไรที่อาจแบ่งปันผลได้ ๖๕,๐๐๐ บาท นาย ข. เป็นผู้ถือหุ้นและมีสิทธิได้รับ เงินปันผลจำนวน ๒๐,๐๐๐ บาท ตามหุ้นส่วนของตน ตามวิธีปกติจะถือว่า เงิน ๒๐,๐๐๐ บาทนี้ จะต้องนำไปรวมกับรายได้ประเภทอื่นของนาย ข. เพื่อคำนวณภาษี แต่วิธี *imputation* กำหนดให้ถือเงินได้ก่อนหักภาษีกำไร เป็นฐาน คือถือเสมือนหนึ่งว่า นาย ข. ได้รับเงินได้ทั้งก่อนหักภาษี ๓๕ % ดังนั้น ในกรณีนี้ จึงถือว่า เงินได้ ที่นาย ข. จะต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษี เป็นเงิน ๓๐,๗๖๘.๒๓ บาท เมื่อ คำนวณภาษีได้เท่าไรแล้ว จึงเอาภาษีกำไรที่เสียไปแล้วมาหักออก ภาษีกำไรที่เสียไป แล้วในกรณีนี้คือ ๑๐,๗๖๘.๒๓ บาท (เท่ากับ ๓๕ % ของ ๓๐,๗๖๘.๒๓ บาท)

๑.๒ กรณีภาษีการค้า

ภาษีการค้า เก็บจากยอดรายรับ ภาษีซ้อนเชิง เศรษฐกิจสำหรับภาษีการค้า อาจเกิดขึ้นได้เพราะสา เหตุ ๒ ประการคือ

ก. รัฐบาลจัดเก็บภาษีการค้าจากการขายมากกว่าหนึ่งทอด เช่นภาษีการค้าของไทยที่เก็บจากการขายทองคำ ซึ่งกฎหมายกำหนดให้เก็บจากการขายทุกทอด

ข. รัฐบาลเก็บภาษีการค้าจากการขายผลิตภัณฑ์ขั้นปฐมและผลิตภัณฑ์กิ่งสำเร็จรูป กรณีนี้แม้ว่ารัฐบาลเก็บภาษีการค้าจากการขายทอดเดียวก็ตาม แต่สินค้าที่ถูกเก็บภาษีนั้น ไม่ใช่เป็นผลิตภัณฑ์สำเร็จรูปของผู้บริโภค เมื่อเป็นเช่นนั้นสินค้าที่ถูกเก็บภาษีแล้วอาจถูกใช้เป็นตัววัตถุดิบ (input) ของการผลิตสินค้าอีกชนิดหนึ่ง ดังนั้น ค่าภาษีที่เสียไปแล้วจึงถูกถือเป็นต้นทุนการผลิต และรวมเข้าไปในราคาขาย ทำให้มีการเก็บภาษีบนภาษี นับว่าเป็นภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจ ตัวอย่างเช่นบริษัทผลิตเหล็กได้เสียภาษีการค้าสำหรับผลิตภัณฑ์เหล็กที่ผลิตได้ไปแล้ว ต่อมาเหล็กนั้นได้ถูกนำไปใช้ในการผลิตรถยนต์ ผู้ผลิตรถยนต์ถือว่าต้นทุนการผลิตส่วนที่เป็นเหล็กคือ ค่าเหล็กบวกค่าภาษี เพราะผู้ผลิตรถยนต์ซื้อเหล็กมาในราคาที่ยรวมภาษีไว้แล้ว เมื่อคำนวณต้นทุนและบวกกำไรแล้ว ผู้ผลิตรถยนต์ก็ตั้งราคาขายรถซึ่งถือเป็นฐานภาษีการค้า จะเห็นว่าในฐานภาษีนี้นี้ค่าภาษีของเหล็กรวมอยู่ด้วย ดังนั้น การเก็บภาษีการค้าจากรถยนต์ แม้จะเป็นการเก็บจากการขายทอดเดียวก็ถือว่าเป็นการเก็บภาษีซ้อน พึงสังเกตว่าในต้นทุนการผลิตรถยนต์นั้น ได้รวมเอาภาษีการค้าของสินค้าหลายประเภทเข้าไว้ด้วยแล้ว และภาษีของวัตถุดิบที่ประกอบขึ้นเป็นรถยนต์ เหล่านี้ได้กลายเป็นส่วนหนึ่งของฐานภาษีรถยนต์ไป ดังนั้น จึงเท่ากับว่ารัฐได้เก็บภาษีโดยอาศัยเงินภาษีที่เก็บไปแล้วเป็นฐาน หรืออีกนัยหนึ่งก็คือ เหตุที่ผู้บริโภคต้องเสียภาษีมากก็เพราะว่า ได้เสียภาษีมาก่อนแล้วนั่นเอง

เพื่อหลีกเลี่ยงการเก็บภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจอันเกิดจากการเก็บภาษีการค้าจากผลิตภัณฑ์ขั้นปฐมนี้ จึงได้มีการจัดเก็บภาษีที่เรียกว่า ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) หลักการโดยสรุปของภาษีมูลค่าเพิ่มก็คือ การเก็บภาษีการค้าจากขั้นตอนการผลิตต่าง ๆ โดยถือมูลค่าเฉพาะส่วนที่เพิ่มขึ้นในขั้นตอนการผลิตนั้น ๆ เป็นฐานภาษี การที่จะปฏิบัติจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้ดี จะต้องมึระบบการบัญชีที่ทันสมัยและเชื่อถือได้

๒. ภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐ (Juridical Double Taxation)

หมายถึงการที่อำนาจในการจัดเก็บภาษีของรัฐสองรัฐซ้อนกันเป็นเหตุให้เงินได้ที่ตกเป็นของบุคคลคนเดียว ต้องถูกเก็บภาษีในรัฐสองรัฐ การขจัดภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐนี้ กระทำได้โดยการทำความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนต่อกัน

ภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐนี้ อาจเกิดจากเหตุใดเหตุหนึ่งในบรรดาเหตุทั้ง ๓ ประการ^๑ ดังนี้คือ

๒.๑ รัฐคู่สัญญาของรัฐหนึ่งเก็บภาษีจากบุคคลคนเดียว โดยอาศัยรายได้ซึ่งเกิดขึ้นทั้งในและนอกประเทศนั้น เป็นฐานภาษี (หลัก Concurrent full liability to tax)

๒.๒ บุคคลซึ่งเป็นคนชาติของรัฐคู่สัญญาหนึ่ง มีเงินได้อันเกิดจากแหล่งในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่ง และทั้งสองรัฐต่างก็เก็บภาษีจากเงินได้จำนวนเดียวกันนั้น

๒.๓ รัฐคู่สัญญาทั้งสองรัฐต่างก็เก็บภาษีจากบุคคลคนเดียวกัน ซึ่งมีใช้ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐทั้งสอง กรณีเกิดขึ้นได้ เช่นถาบริษัทสหรัฐอเมริกามีสถานประกอบการถาวรในประเทศสิงคโปร์ และสถานประกอบการถาวรในประเทศสิงคโปร์นั้น มีเงินได้อันเกิดจากแหล่งในประเทศไทย ทั้งประเทศไทยและประเทศสิงคโปร์ต่างก็เก็บภาษีจากเงินได้นั้น ทำให้มีการเก็บภาษีซ้อนเกิดขึ้น

ภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐ ซึ่งเกิดจากสาเหตุใดสาเหตุหนึ่งในบรรดาสาเหตุทั้ง ๓ ประการนี้ จะต้องแก้ความตกลงเรื่องภาษีซ้อน เนื่องจากวิธานิพนธ์นี้เป็นเรื่องเกี่ยวกับความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ดังนั้น จะกล่าวถึงเฉพาะภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐเท่านั้น และต่อไปนี้จะเรียกภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐว่า "ภาษีซ้อน" เฉย ๆ โดยตัดคำว่า "เชิงอำนาจรัฐ" ออกไป

^๑ ดร. สมชัย ฤชุพันธุ์, "ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับสัญญาเพื่อหลีกเลี่ยงการจัดเก็บภาษีซ้อน" หน้า ๑๓๑ - ๑๓๒.